

稅目	土地增值稅
條文	土地稅法第 34 條
案由概要	申請人所有土地移轉時，無地上建物，核與土地稅法第 34 條第 1 項規定不符，爰按一般用地稅率核課土地增值稅。
復查決定	臺南市政府財政稅務局復查決定書 申請人：○○○ 申請人：○○○ 地址：○○○○ 申請人因不服本局核定 110 年土地增值稅事件，申請復查乙案，本局依法決定如下： 主文 復查駁回。 事實 緣申請人所有本市善化區○○段○○地號土地（下稱系爭土地），宗地面積○○平方公尺，各持分○分之○，建物門牌本市善化區○○里○○路○○號，於 110 年 7 月 4 日與第三人○○○訂立買賣契約，嗣於 110 年 7 月 19 日向本局新營分局申報移轉系爭土地，並申請依土地稅法第 34 條第 1 項規定按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，案經本局新營分局審認系爭土地查無地上建物，核與土地稅法第 34 條第 1 項規定不符，爰按一般用地稅率核課土地增值稅，核定應納稅額申請人每人各新臺幣(下同) ○○○○元，申請人不服，乃申請復查。 理由 一、法令規定： (一)土地稅法第 9 條：「本法所稱自用住宅用地，指土地所有權人或其配偶、直系親屬於該地辦竣戶籍登記，且無出租或供營業用之住宅用地。」 (二)土地稅法第 34 條：「土地所有權人出售其自用住宅用地者，都

市土地面積未超過 3 公畝部分或非都市土地面積未超過 7 公畝部分，其土地增值稅統就該部分之土地漲價總數額按 10% 徵收之；超過 3 公畝或 7 公畝者，其超過部分之土地漲價總數額，依前條規定之稅率徵收之。前項土地於出售前 1 年內，曾供營業使用或出租者，不適用前項規定。土地所有權人，依第 1 項規定稅率繳納土地增值稅者，以 1 次為限。」

(三)土地稅法施行細則第 4 條：「本法第 9 條之自用住宅用地，以其土地上之建築改良物屬土地所有權人或配偶、直系親屬為限。」

(四)建築法第 4 條：「本法所稱建築物，為定著於土地上或地面下具有頂蓋、樑柱或牆壁，供個人或公眾使用之構造物或雜項工作物。」

(五)建築法第 8 條：「本法所稱建築物之主要構造，為基礎、主要樑柱、承重牆壁、樓地板及屋頂之構造。」

(六)建築法第 9 條規定：「本法所稱建造，係指左列行為：一、新建：為新建造之建築物或將原建築物全部拆除而重行建築者。二、增建：於原建築物增加其面積或高度者。但以過廊與原建築物連接者，應視為新建。三、改建：將建築物之一部分拆除，於原建築基地範圍內改造，而不增高或擴大面積者。四、修建：建築物之基礎、樑柱、承重牆壁、樓地板、屋架及屋頂，其中任何一種有過半之修理或變更者。」

(七)建築法第 28 條規定：「建築執照分左列四種：一、建造執照：建築物之新建、增建、改建及修建，應請領建造執照。二、雜項執照：雜項工作物之建築，應請領雜項執照。三、使用執照：建築物建造完成後之使用或變更使用，應請領使用執照。四、拆除執照：建築物之拆除，應請領拆除執照。」

(八)財政部 82 年 4 月 15 日台財稅第 820110528 號函：「○君所出售土地，係由原共有之自用住宅用地分割而來，共有土地既經辦理共有物分割登記，土地已分屬各人所有，其地上房屋拆除後，部分原共有人所取得之土地雖已申請建築，但○君土地並未申請改建，出售時為空地，並不符合拆屋改建之要件，應無自用

住宅用地稅率課徵土地增值稅之適用。」

二、卷查，申請人所有本市善化區○○段○○地號土地，與第三人○○○○訂立買賣契約並向本局新營分局申報移轉系爭土地及申請依土地稅法第 34 條第 1 項規定按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，案經本局新營分局審認系爭土地查無地上建物，核與土地稅法第 34 條第 1 項規定不符，爰按一般用地稅率核課土地增值稅，核定應納稅額申請人每人各○○○○元，惟申請人不服，其主張略以：(一)系爭土地上之建物在未改建完成前，仍合於建築法第 4 條所稱之建築物，並設置供人居住之用電、給水及門牌通訊等生活必需之基本條件，本局以查無地上建物之依據為何？(二)質疑土地稅法第 9 條並未明文規定建物為法定要件，以系爭土地查無地上建物否准所請，於法無據云云，資為爭議。

三、按「本法所稱自用住宅用地，指土地所有權人或其配偶、直系親屬於該地辦竣戶籍登記，且無出租或供營業用之住宅用地。」、「土地所有權人出售其自用住宅用地者，都市土地面積未超過 3 公畝部分或非都市土地面積未超過 7 公畝部分，其土地增值稅統就該部分之土地漲價總數額按 10%徵收之；超過 3 公畝或 7 公畝者，其超過部分之土地漲價總數額依前條規定之稅率徵之。」、「前項土地於出售前 1 年內，曾供營業使用或出租者，不適用前項規定。」分別為土地稅法第 9 條、第 34 條第 1 項、第 2 項所明定。經查系爭土地於 100 年 3 月 21 日經法院拍賣取得，嗣於 110 年 7 月 4 日訂立買賣契約，並於同年 7 月 19 日向本局新營分局申報土地增值稅土地現值申報，申請依土地稅法第 34 條第 1 項規定按自用住宅用地課徵土地增值稅，依臺南市新化地政事務所 110 年 7 月 13 日未登記建物勘查結果通知書所載：「善化區○○段○○地號上存有 L 型牆及張貼有善化戶政事務所 110 年 7 月 12 日補發之臨時門牌。」，又本局新營分局於 110 年 7 月 29 日派員實地勘查，其土地上建物已拆除，現場僅有 L 型牆及鄰地土地所有權人搭建之部分鐵皮，此有現場實勘照片及申請人提供事證、臺南市新化地政事務所 110 年 7 月 13 日未登記建物勘查結果通知書附

卷可稽。次按財政部 82 年 4 月 15 日台財稅第 820110528 號函略以，地上房屋拆除後未申請改建，出售時為空地，並不符合拆屋改建之要件，應無自用住宅用地稅率課徵土地增值稅之適用。又依本局 107 年、109 年航照圖顯示系爭土地當時並無建物，目前系爭土地僅剩一 L 型牆，且申請人亦未提出相關建造執照，自難謂其有改建行為，不符合拆屋改建之要件，準此，系爭土地查無地上建物，亦未申請拆屋改建，核與土地稅法第 34 條第 1 項規定不符，是以，本局新營分局一般用地稅率核課土地增值稅，核定應納稅額申請人每人各○○○○元，洵屬有據。

四、至申請人主張系爭土地上之建物在未改建完成前，仍合於建築法第 4 條所稱之建築物乙節。按「本法所稱建築物，為定著於土地上或地面下具有頂蓋、樑柱或牆壁，供個人或公眾使用之構造物或雜項工作物。」、「本法所稱建築物之主要構造，為基礎、主要樑柱、承重牆壁、樓地板及屋頂之構造。」「本法所稱建造，係指左列行為：……三、改建：將建築物之一部分拆除，於原建築基地範圍內改造，而不增高或擴大面積者。四、修建：建築物之基礎、樑柱、承重牆壁、樓地板、屋架及屋頂，其中任何一種有過半之修理或變更者。」、「建築執照分左列四種：一、建造執照：建築物之新建、增建、改建及修建，應請領建造執照。……」分為建築法第 4 條、第 8 條、第 9 條第 3 款、第 4 款及第 28 條第 1 款所明定。經查系爭土地上之建物原始屋頂樑柱已不存在，僅餘一 L 型牆，其餘牆垣亦已拆除，房屋坐落基地上亦僅餘黑色帆布遮蓋，足證房屋因拆除致主要樑柱、樓地板及屋頂等主要構造多已不存在，已失其原有房屋之雛型，且不堪居住使用；又房屋已拆除至僅剩一 L 型牆，自難視同修繕改建，且申請人亦未提出相關建造執照，難謂其有改建行為。準此，系爭土地上之建物未具頂蓋、樑柱，僅存部分牆垣且不具營業、工作或住宅使用之功能，已達不堪居住程度，不具備建築法第 4 條所稱建築物之範疇，申請人之主張，顯不足採。

五、又申請人主張土地稅法第 9 條並未明文規定建物為法定要件，本

案以系爭土地查無地上建物否准所請，於法無據乙節。土地稅法施行細則第 4 條規定：「本法第 9 條之自用住宅用地，以其土地上之建築改良物屬土地所有權人或配偶、直系親屬為限」，又土地稅法第 9 條規定：「本法所稱自用住宅用地，指土地所有權人或其配偶、直系親屬於該地辦竣戶籍登記，且無出租或供營業用之住宅用地。」雖未就「住宅」之定義有所界定，然法規之適用除須依法條之明文外，尚應受事物本質之內在限制。而依一般觀念，所謂住宅，係指供人日常住居生活作息之用，固定於土地之上建築物；外觀上具備基本生活功能設施，屬於居住者支配管理之空間，具有高度的私密性(參照司法院釋字第 460 號解釋理由)。準此，納稅義務人依土地稅法第 34 條第 1 項申請按自用住宅優惠稅率課徵土地增值稅時，該自用住宅必須存在，且該地上物除供人日常住居生活作息使用之住宅外，另土地所有權人或其配偶、直系親屬必須在該地上物辦竣戶籍登記，同時於出售前尚須符合一年內無出租或供營業用之要件，始足當之(此觀臺北高等行政法院 101 年訴字第 1141 號判決意旨)，又土地稅法所謂「自用住宅」，乃屬事實問題，土地稅法第 34 條之 1 第 1 項雖規定，土地所有權人申請按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，應檢附戶口名簿影本及建築改良物證明文件，惟該規定僅為簡化稽徵程序，故以上開證明文件作為稅捐機關查核之參考，非謂土地所有權人或其配偶、直系親屬於該地辦竣戶籍登記，該地即屬自用住宅用地，故稅捐就是否為自用住宅用地有疑義，自得依職權調查並依據實際情形查核認定(參照高雄高等行政法院 97 年度訴字第 913 號判決意旨)。申請人主張系爭土地無出租亦無供營業用，且於該地辦竣戶籍登記，即符合自用住宅用地法定要件，從而，本局新營分局依查得之實情，認定系爭土地查無地上建物作為居住目的使用時，其土地即不符合土地稅法第 9 條所稱「自用住宅用地」之事實要件認定，符合土地稅法第 9 條及司法院釋字第 460 號解釋意旨，申請人之主張，顯對法令誤解。

六、綜上所述，申請人申請系爭土地依土地稅法第 34 條第 1 項規定，

按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，案經本局新營分局審認系爭土地上查無建物，核與土地稅法第 34 條第 1 項規定不符，爰按一般用地稅率核課土地增值稅，核定應納稅額申請人每人各○○○○元，洵無違誤，應予維持。

綜上結論，本案申請復查為無理由，爰依稅捐稽徵法第 35 條之規定決定如主文。

局長 ○ ○ ○

中 華 民 國 ○○○ 年 ○○ 月 ○○ 日

- 一、申請人如有不服，應於收受本決定書次日起 30 日內，繕具訴願書正副本各乙份，連同本決定書（或影本），經由本局向臺南市政府提起訴願。
- 二、申請人依法提起訴願者，如已對復查決定之應納稅額繳納半數，暫緩移送強制執行。